

**JUNTA ARBITRAL DEL CONCIERTO  
ECONÓMICO CON LA COMUNIDAD  
AUTÓNOMA DEL PAÍS VASCO**

**Conflicto:** 12/2015

**Promotor:** Comisión de Coordinación y  
Evaluación Normativa

**Administraciones afectadas:**

Diputación Foral de Bizkaia

Administración del Estado

**Objeto:** Fecha efectos traslado domicilio  
fiscal

## **Resolución 3/2016**

### **Expediente 12/2015**

En la Ciudad de Vitoria-Gasteiz, a 12 de abril de 2016,

la Junta Arbitral del Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco, compuesta por D. Gabriel Casado Ollero, Presidente, y D. Isaac Merino Jara y D. Javier Muguruza Arrese, Vocales, ha adoptado el siguiente

### **ACUERDO**

en el procedimiento iniciado el 11 de febrero de 2014 por la Comisión de Coordinación y Evaluación Normativa, ante la falta de acuerdo en la resolución de la consulta tributaria formulada a la Diputación Foral de Bizkaia por la entidad ENTIDAD 1 (NIF: LNNNNNNNN), tramitándose ante esta Junta Arbitral con el número de expediente 12/2015, actuando como ponente D. Gabriel Casado Ollero.

### **I. ANTECEDENTES**

1.- Mediante escrito dirigido a la Diputación Foral de Bizkaia (DFB), registrado de entrada el 17 de octubre de 2007, la entidad ENTIDAD 1, en adelante " ENTIDAD 1 " o "la entidad", planteó consulta sobre la base de los siguientes hechos:

- ENTIDAD 1 trasladó su domicilio social y fiscal desde A Coruña a Bilbao en acuerdo elevado a público en escritura otorgada ante notario de Bilbao el 15 de febrero de 2007 e inscrita en el Registro Mercantil de A Coruña el 31 de marzo de 2007.
- La entidad procedió a notificar el cambio de domicilio fiscal mediante la declaración censal de alta (modelo 036) en la Hacienda Foral de Bizkaia el 11 de octubre de 2007. Con la misma fecha, pero con efectos de 23 de marzo de 2007, procedió a darse de alta en el I.A.E. epígrafe 731.2, cuota estatal.
- La entidad presentó las autoliquidaciones del IVA correspondientes al primer y al segundo trimestre del ejercicio 2007 en la Hacienda Foral de Bizkaia.
- En el momento de tramitar ante la Hacienda Estatal la baja en sus obligaciones tributarias se le indica "la obligatoriedad de la Empresa de presentar sus liquidaciones trimestrales de IVA ante la (...) Agencia Tributaria hasta la fecha de notificación del cambio censal (4º trimestre del 2007)".
- Finaliza ENTIDAD 1 su escrito de consulta manifestando que "ante tal hecho, así como la preferencia de esta Sociedad en presentar sus liquidaciones en la Hacienda Foral de Vizcaya, solicita se le indique ante quien legal y obligatoriamente debe presentar las liquidaciones de IVA indicadas (quizás la expedición de un NIF Foral con fecha 31-03-07 - apostilla la entidad- solucionaría el tema)".

2.- El Órgano de Coordinación Tributaria de Euskadi (OCTE) en su sesión de 12 de marzo de 2008 elabora la propuesta de contestación a la consulta planteada, remitiéndola a la AEAT el 7 de abril de 2008 que la registró de entrada el siguiente día 10.

En dicha propuesta reproduce el OCTE los preceptos que considera de aplicación (artículos 27 y 43 del Concierto Económico; artículo 2 bis de la Norma Foral 7/1994, de 9 de noviembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido, vigente a la fecha de presentación de la consulta, y artículo 7 de la Ley 2/1995, de 23 de marzo, de Sociedades de Responsabilidad Limitada), y tras ello señala que "[c]uando la Administración competente para exaccionar el Impuesto sobre el Valor Añadido se determine por referencia al domicilio fiscal y éste se modifique a lo largo del año, dando lugar a un cambio en la competencia para recaudarlo, el contribuyente debe declarar ante una y otra Administración las operaciones devengadas durante el tiempo en que haya tenido su domicilio fiscal en el territorio de cada una de ellas. Es decir, que debe declarar ante la Administración de origen las operaciones devengadas con anterioridad al cambio, y ante la Administración de destino las efectuadas una vez modificado el domicilio fiscal".

Añade el OCTE que "la determinación de la Administración competente para la exacción del Impuesto sobre el Valor Añadido en un supuesto como el planteado, debe realizarse mediante la aplicación de las reglas contenidas en los artículos 27 y 43 del Concierto Económico con el País Vasco (...), entre las que no se incluye ninguna cláusula de ineficacia del cambio de domicilio fiscal mientras éste no se comunique a las Administraciones tributarias implicadas". "Todo ello -se dice- con independencia de las sanciones que puedan proceder como consecuencia de incumplimiento de la obligación de presentar en plazo la oportuna declaración censal (Modelo 036), a través de la cual, en un caso como el planteado, se debe comunicar el cambio de domicilio fiscal (...)"

Y tras recordar que "el domicilio fiscal de una persona jurídica viene determinado por circunstancias de hecho, como son su domicilio social, el lugar donde centralice la gestión administrativa y la dirección de sus negocios, o el sitio donde radique el mayor valor de su inmovilizado (...)" ; partiendo de que el volumen de operaciones de la entidad consultante no fuera superior en 2006 a 6 millones de euros, concluye el OCTE que ENTIDAD 1 "debe presentar ante la Hacienda Foral de Bizkaia las autoliquidaciones del Impuesto sobre el Valor Añadido correspondientes a las operaciones devengadas a partir del momento en que trasladó a este Territorio Histórico su domicilio fiscal, tal y como éste se define en el artículo 43 del Concierto, (...). De manera que si dicho traslado se produjo, tal y como afirma, en febrero de 2007 (no sólo por modificar el domicilio social, sino por centralizar también en Bizkaia la gestión administrativa y la dirección de sus negocios), deberá autoliquidar ante la Administración tributaria de territorio común las operaciones devengadas con anterioridad al cambio, y ante esta Hacienda Foral las devengadas con posterioridad al traslado".

Agrega, en fin, que "en el supuesto de que el volumen de las operaciones realizadas por la entidad compareciente en 2006 fuera superior a 6 millones de euros, en 2007 debía tributar ante las Administraciones de los distintos territorios en los que operó en este año, en proporción al volumen de las operaciones efectuadas en cada uno de ellos, con independencia del lugar en el que tuviera entonces su domicilio fiscal".

**3.-** La Administración del Estado, mediante un escrito de 6 de junio de 2008 de su Dirección General de Coordinación Financiera con las Comunidades Autónomas y con las Entidades Locales, remitió al Director de Administración Tributaria del Gobierno Vasco sus observaciones discrepando de la propuesta de contestación elaborada por el OCTE, aduciendo que:

"(...) en el supuesto que nos ocupa, el obligado tributario, con domicilio en territorio común, estaba bajo la competencia de la Administración tributaria

estatal, razón por la cual debió presentar la declaración censal de cambio de domicilio conforme a la normativa vigente en territorio común, prevista en ese momento en el artículo 8 del Real Decreto 1041/2003, de 1 de agosto (...); actualmente (...) regulada en términos similares en el artículo 17.1 del Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, por el que se aprueba el Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos.

Además, dado que el obligado tributario dejaba de ser contribuyente ante la Administración tributaria del Estado, estaba obligado a presentar una declaración censal de baja en la actividad, también en el plazo de un mes, tal y como señalaba el artículo 9 del Real Decreto 1041/2003 (actual artículo 11 del Real Decreto 1065/2007)".

Y tras reproducir lo dispuesto en el artículo 48.3 de la LGT y en artículo 47.3 NFGT de Bizkaia, concluye que:

"hasta que el obligado tributario no comunicó la modificación de su domicilio fiscal y la baja en la actividad ante la Administración tributaria estatal, ésta era la competente para la exacción del IVA y, por tanto, no se puede compartir la propuesta de contestación elaborada por el Órgano de Coordinación Tributaria de Euskadi. En definitiva, a juicio de la Administración del Estado, ENTIDAD 1 debió haber presentado ante la AEAT las autoliquidaciones del IVA correspondientes a los tres primeros trimestres del año 2007 y, al no haberlo hecho, pueden serle requeridas".

**4.-** Pese a que el 6 de junio de 2008 ya tuvo lugar la formulación de observaciones por la Administración del Estado a la propuesta de contestación elaborada por el OCTE a la consulta registrada el 17 de octubre de 2007 en la DFB, no fue hasta la sesión celebrada el 16 de enero de 2014 cuando la Comisión de Coordinación y

Evaluación Normativa, en virtud de lo dispuesto en el artículo 64. b) del Concierto Económico y en el artículo 14 del Reglamento de la Junta Arbitral (RJACE), acordó la remisión, entre otras, de la consulta de ENTIDAD 1 al no haberse alcanzado acuerdo respecto a su resolución; encomendando al Viceconsejero de Hacienda y Política Financiera del Gobierno Vasco y a la Secretaria General de Coordinación Autonómica y Local la remisión a la Junta Arbitral de la documentación que consta en el expediente de cada una de las consultas trasladadas.

**5.-** En cumplimiento de dicha encomienda, mediante escrito de 11 de febrero de 2014, registrado de entrada el siguiente día 19, se remite a esta Junta Arbitral la consulta de ENTIDAD 1 y la documentación obrante en el expediente, solicitándole que "en el marco de lo dispuesto en el artículo 16 del Reglamento relativo a la tramitación y en consideración al tiempo transcurrido desde la formulación de algunas de las consultas, posibilite a las Administraciones concernidas complementar la documentación que inicialmente consta en el expediente y los criterios y argumentos manifestados durante el procedimiento de resolución de la consulta".

**6.-** La Junta Arbitral en sesión de 19 de junio de 2015 acordó admitir a trámite el conflicto señalado, notificándole su admisión a la Comisión de Coordinación y Evaluación Normativa, así como a la entidad consultante y a las Administraciones tributarias en conflicto (DFB y AEAT) al objeto de que, conforme al apartado 4 del artículo 16 del Real Decreto 1760/2007, de 28 de diciembre, por el que se aprueba el Reglamento de la Junta Arbitral, formulen en el plazo de un mes cuantas alegaciones tengan por conveniente.

**7.-** La Diputación Foral de Gipuzkoa (DFG), mediante un escrito del Jefe de Servicio de Desarrollo Normativo y Asesoramiento Jurídico de 10 de julio de 2015, registrado de entrada el siguiente día 13, solicita a la Junta Arbitral que dicte una resolución en la que se recoja el mismo criterio establecido en sus resoluciones

R8/2015 y 12/2015, de 19 de junio (expedientes 33/2014 y 30/2014), coincidente con el recogido en la propuesta de contestación elaborada por el OCTE en la Comisión de Coordinación y Evaluación Normativa, y que la DFG comparte plenamente.

**8.-** La Diputación Foral de Bizkaia se persona en el procedimiento mediante un escrito de su Subdirector General de Coordinación y Asistencia Técnica de 15 de julio de 2015, haciendo valer su condición de interesada dado que la resolución del conflicto tendrá una incidencia clara en la esfera de sus potestades, derechos e intereses, pues lo que se está discutiendo es el momento en el que (como consecuencia del traslado del domicilio fiscal desde el territorio de régimen común al Territorio Histórico de Bizkaia) la DFB podrá comenzar a ejercer su competencia para la exacción (gestión, inspección, recaudación) y revisión de los impuestos en los que el Concierto Económico atiende al domicilio fiscal de la entidad como elemento esencial para la atribución o distribución de competencias.

Respecto a la cuestión debatida, junto a las consideraciones acordadas por el OCTE en su sesión de 13 de mayo de 2010 [debe decir de 12 de marzo de 2008], en las que íntegramente se ratifica, la DFB esgrime los siguientes argumentos complementarios para reforzar su posición frente a la tesis de la Administración del Estado:

- 1º. "El Concierto Económico no exige la presentación de una declaración censal como elemento preciso para que la modificación del domicilio fiscal produzca sus efectos, sino que atiende; únicamente, a circunstancias de hecho para determinar el domicilio fiscal de un contribuyente
  
- 2º. "Esta exigencia de comunicación a la Administración tributaria de la modificación del domicilio fiscal viene únicamente establecida en la normativa interna de cada territorio (...) a efectos, fundamentalmente,

de notificaciones y de eventuales repartos de competencias internas, dentro de cada uno de esos ámbitos, por lo que aplicar esta exigencia en materia de Concierto equivaldría a completar lo acordado en dicho Concierto con lo dispuesto en la normativa interna de las partes (que, en este punto, coincide, pero que no tendría por qué hacerlo). De hecho esta cuestión estaría permitiendo una modificación unilateral de los términos de la concertación si se complementase lo dispuesto en el Concierto Económico con lo que la normativa propia de cada una de las Administraciones establezca al respecto lo cual, además, no tendría por qué ser coincidente dada la autonomía normativa que en este punto reconoce el Concierto Económico a las Administraciones forales" (...). "Conforme a los parámetros que rigen nuestro ordenamiento constitucional, no cabe alterar por medio del ejercicio de las propias competencias el alcance de la concertación establecida en el Concierto Económico, puesto que el único medio establecido para ello es el acuerdo para su modificación siguiendo los procedimientos establecidos en el propio Concierto Económico, o alcanzar en el seno de los órganos previstos en el mismo un acuerdo sobre cómo interpretar su alcance, lo que no se produce en el presente caso. La competencia de cada Administración la establece el Concierto Económico con los criterios que se recogen en el mismo, y precisamente el ejercicio de las competencias normativas de cada una de las Administraciones solamente se puede producir dentro del marco competencial que ha delimitado el propio Concierto, ya que si el ejercicio de esas competencias pudiera modificar el propio marco, se estaría habilitando esa alteración unilateral del ámbito competencial de los Territorios Históricos; con clara infracción de lo dispuesto en la disposición adicional primera de la Constitución y en el Estatuto de Autonomía para el País Vasco".

- 3°. "De admitir la posición que defiende la Administración General del Estado, se plantearía el problema de determinar a qué fecha debe atenderse en los casos en los que las comunicaciones a la Administración de salida y a la de llegada no se produzcan en la misma fecha. (...) [N]o puede suceder que la modificación del domicilio fiscal produzca sus efectos en un momento diferente ante la Administración del Estado y ante la Diputación Foral de Bizkaia si la notificación mediante la comunicación censal se produce en distinto momento, puesto que el domicilio fiscal debe estar fijado, con efectos para todas las Administraciones afectadas, en cada momento en un único lugar, so pena de imposibilitar la aplicación lógica de los puntos de conexión establecidos en el Concierto Económico".
- 4°. "Esta regla que defiende la Administración General del Estado no concuerda bien con la posibilidad que se otorga a las Administraciones implicadas, de promover el cambio de domicilio de los contribuyentes. En concreto, la LGT y la NFGT establecen que los cambios de domicilio no comunicados no producen efectos frente a "la" Administración, de modo que ésta no puede verse perjudicada por dichos cambios si no se cumple el requisito de comunicación". En este caso -añade la DFB- "nos encontramos con una regla de reparto entre dos Administraciones, de modo que, en términos de recaudación y/o de competencia, puede haber una Administración perjudicada y otra favorecida ¿frente a cuál de las dos no hace efecto el incumplimiento de la obligación formal de comunicación impuesta al contribuyente?"
- 5°. "En el ámbito internacional (Convenios de la OCDE), no se exige ningún requisito similar de comunicación a las Administraciones para que la fijación o modificación del domicilio fiscal produzca sus efectos (...), dado que tanto los convenios para evitar la doble imposición como el Concierto Económico tienen una similitud en que son normas que se

dedican a atribuir competencias a diferentes Administraciones, una en el ámbito de las relaciones entre los Estados y el otro en el seno del Reino de España, para dar cumplimiento a las previsiones establecidas en las normas del denominado bloque de la constitucionalidad, es evidente que el paralelismo entre ambas disposiciones es plenamente coherente".

6°. "En relación con (...) los conflictos 30/2014 y 33/2014, de los contribuyentes ENTIDAD 2 y ENTIDAD 3, respectivamente, la Junta Arbitral (...) ha emitido dos resoluciones, de fecha 19 de junio de 2015, que son la 12/2015 y la 8/2015, por este orden, resueltas a favor de las tesis defendidas por esta Hacienda Foral de Bizkaia, en las que indica, expresamente, que las modificaciones del domicilio fiscal de los contribuyentes producen sus efectos desde que se hayan producido las alteraciones de los elementos fácticos en los que se basa el concepto normativo de domicilio fiscal, sin ser relevante a estos efectos la comunicación del cambio de domicilio fiscal a las Administraciones tributarias".

En virtud de cuanto antecede, la DFB solicita a esta Junta Arbitral que resuelva el conflicto en los mismos términos que los dos mencionados.

**9.-** La Administración del Estado, mediante un escrito de la Secretaria General de Coordinación Autonómica y Local de 31 de julio de 2015, registrado de entrada el siguiente 7 de agosto, formula alegaciones en las que parte de identificar la cuestión que se dilucida en el conflicto centrada en determinar:

"si el domicilio fiscal como criterio delimitador de la competencia entre la Hacienda Estatal y la Foral, en virtud de lo establecido en (...) el Concierto Económico (...), se constituye como un elemento de hecho conceptuado en base a las circunstancias fácticas que se señalan en el Concierto o bien, al

margen del cumplimiento de dichas circunstancias como *prius habilitador*, hay que tener en cuenta también lo preceptuado por el resto de la normativa referida al domicilio fiscal, en concreto, la obligación de comunicación del domicilio fiscal a que se refiere el artículo 48.3 de la (...) LGT, y el artículo 47.3 de la Norma Foral 2/2005 de 10 de marzo, General Tributaria del Territorio Histórico de Bizkaia".

A partir de lo anterior, la Administración del Estado efectúa las siguientes consideraciones:

1°. El concepto de domicilio fiscal está determinado en el artículo 48 de la LGT y en el artículo 47 de la NFGT del Territorio Histórico de Bizkaia, y para realizar una interpretación del concepto de domicilio fiscal así como de las circunstancias y exigencias relativas a la comunicación y al cambio del mismo, recogidos en los preceptos citados, hay que acudir al artículo 3.1 del Código Civil, al que remite el artículo 12.1 de la LGT (aplicable igualmente para la interpretación de las normas tributarias forales, conforme a lo declarado en el artículo 2. Dos del Concierto), según el cual "las normas se interpretarán según el sentido propio de sus palabras (...) atendiendo fundamentalmente al espíritu y finalidad de aquéllas".

2°. Añade a continuación la Administración del Estado que "el concepto de "domicilio fiscal" a efectos del punto de conexión señalado en el Concierto es el determinado en los artículos 48 de la LGT y 47 de la NFGT del Territorio Histórico de Bizkaia", para cuya interpretación "y, en particular, de la consideración del requisito de la comunicación del domicilio fiscal, hay que remitirse a los criterios de interpretación del artículo 3.1 del Código Civil", debiendo tales artículos "interpretarse según el sentido propio de sus palabras atendiendo fundamentalmente

al espíritu y finalidad de los mismos es decir, debe partirse de su literalidad teniendo en cuenta la finalidad de la norma".

- 3°. "En este caso, la literalidad de las normas resulta clara y no requiere una labor de interpretación, por cuanto contiene una exigencia indubitada [la de comunicar a la Administración tributaria que corresponda el domicilio fiscal y el cambio del mismo] que está en consonancia con el atributo de la singularidad del domicilio fiscal. En otras palabras, el domicilio fiscal es único, no múltiple, de tal suerte que la comunicación fiscal [sic] se constituye, no solamente como un requisito formal para garantizar que el desarrollo de la relación jurídico-tributaria se realice con plena seguridad respecto del obligado tributario (...), sino como un elemento esencial para asegurar que el domicilio fiscal del obligado es uno y solamente uno, toda vez que de su singularidad penden determinadas relaciones jurídicas que exceden de la simple relación Administración tributaria-obligado tributario, por cuanto en determinadas ocasiones se construye sobre el concepto de "domicilio fiscal" el criterio delimitador de las competencias de una Administración tributaria respecto de otra Administración (...).

Por otro lado, aun admitiendo que la comunicación del domicilio fiscal fuera un elemento no esencial en la determinación del domicilio fiscal, siendo el elemento fáctico el determinante para la reputación de domicilio fiscal (...), debe ser comunicado a la Administración tributaria competente a través de la correspondiente declaración tributaria".

- 4°. Partiendo de la presunción legal de certeza de los datos y elementos de hecho consignados en las declaraciones tributarias (artículo 108.4 LGT y artículo 106.4 NFGT del Territorio Histórico de Bizkaia), "se puede afirmar que solo el "domicilio fiscal" fáctico se convierte en jurídico si es objeto de comunicación mediante la correspondiente declaración,

disfrutando a partir de ese momento de la presunción de certeza salvo que se rectifique mediante prueba en contrario"; citándose en apoyo de esta opinión la Sentencia núm. 173/2012 de 21 febrero, del Tribunal Superior de Justicia de Madrid, Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección Quinta, Fundamentos Cuarto y Quinto.

- 5°. De manera, pues, que "sólo destruyendo la presunción de certeza de la declaración puede desvirtuarse la eficacia de la declaración del domicilio fiscal vigente. Evidentemente, la aportación de dicha prueba en contrario no puede realizarse por la simple vía de hecho, como parece haber ocurrido en el caso que nos ocupa, sino sólo a través de los procedimientos y formas que prevé la Ley, entre los cuales se erige la comunicación del artículo 48.3 de la LGT y el artículo 47.3 de la NFGT del Territorio Histórico de Bizkaia".
- 6°. "Entre las diversas formas previstas para la rectificación del domicilio cabe destacar la rectificación de éste por parte de la Administración tributaria competente utilizando el procedimiento que a tal efecto se establece en el apartado Nueve del artículo 43 de la Ley del Concierto (...). En caso de existir discrepancias entre Administraciones a la hora de determinar el domicilio fiscal del contribuyente, éstas serán resueltas por la Junta Arbitral (...)".
- 7°. En consecuencia, concluye la Administración del Estado, "si una Administración tributaria considera que concurre el supuesto de hecho constitutivo de un cambio de domicilio fiscal no existiendo la comunicación preceptiva del obligado tributario exigida tanto por el artículo 48.3 de la LGT como por el artículo 47.4 de la NFGT del Territorio Histórico de Bizkaia, debe iniciar el procedimiento previsto en el artículo 43.Nueve del Concierto, con el fin de remover a través del vehículo jurídico idóneo el domicilio fiscal de Territorio Foral a Territorio

Común y, si se produce un eventual conflicto en orden a la determinación del domicilio fiscal, debe plantear el supuesto ante la Junta Arbitral. No procede, por el contrario, modificar por la vía de hecho el domicilio fiscal al margen del preceptivo mecanismo legal establecido al efecto".

**10.-** El procedimiento se ha tramitado de conformidad con lo dispuesto en el Reglamento de la Junta Arbitral, aprobado por el Real Decreto 1760/2007, de 28 de diciembre, en particular, conforme a las prescripciones de su artículo 14.

## **II. FUNDAMENTOS DE DERECHO**

**1.-** Se promueve el presente conflicto arbitral por la Comisión de Coordinación y Evaluación Normativa ante la falta de acuerdo, en el seno del procedimiento amistoso de resolución de consultas previsto en el artículo 64. b) del Concierto Económico, entre la Diputación Foral de Bizkaia. y la Agencia Estatal de Administración Tributaria sobre la contestación a la presentada a la DFB por ENTIDAD 1, con el fin de conocer ante cual de las dos Administraciones tributarias debía presentar "legal y obligatoriamente" sus autoliquidaciones de IVA correspondientes a los tres primeros trimestres del ejercicio 2007, teniendo en cuenta que la sociedad:

- a) trasladó su domicilio desde A Coruña a Bilbao en escritura pública otorgada en Bilbao el 15 de febrero de 2007 e inscrita en el Registro Mercantil de A Coruña el 31 de marzo de 2007, pero hasta el siguiente 11 de octubre de 2007 no comunicó a la Hacienda Foral de Bizkaia el cambio de domicilio fiscal mediante la declaración censal de alta (modelo 036); habiendo presentado en dicha Hacienda Foral las declaraciones de IVA correspondientes al primer y segundo trimestre de 2007; y resultando que

b) la Hacienda Estatal le indicó a la entidad, al tiempo de tramitar "la baja (...) en sus obligaciones tributarias de IVA, Sociedades, etc. (...) la obligatoriedad de presentar sus liquidaciones trimestrales de IVA ante la (...) Agencia Tributaria hasta la fecha de notificación del cambio censal (4º trimestre del 2007)".

**2.- ENTIDAD 1** presentó ante la DFB la consulta origen del conflicto unas fechas antes de la finalización del plazo para efectuar la declaración-liquidación del IVA correspondiente al tercer trimestre del ejercicio 2007; plazo que no se interrumpió con la presentación de la consulta (artículo 86.3 Norma Foral 2/2005, de 10 de marzo, General Tributaria del Territorio Histórico de Bizkaia, en adelante, NFGT de Bizkaia; y artículo 89.3 Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria; en adelante, LGT), por lo que su vencimiento se produjo unos días después de su presentación.

El expediente no permite conocer ante cuál de las Administraciones tributarias la entidad decidió presentar, en su caso; la indicada declaración trimestral de IVA, desconociéndose asimismo la actuación de las Administraciones interesadas, tanto respecto de esta declaración trimestral como de las dos anteriores del ejercicio 2007 que se dice presentadas en la Hacienda Foral de Bizkaia; puesto que el hecho de que la consulta no fuera contestada no podía implicar que quedara exento de control el adecuado cumplimiento por la entidad consultante de sus obligaciones tributarias, teniendo en cuenta que el planteamiento de una consulta no interrumpe las actuaciones controladoras ni siquiera, a la vista del artículo 64 del Concierto Económico, cuando la cuestión se somete a la Comisión de Coordinación y Evaluación Normativa, a diferencia de lo ordenado en el artículo 66. Dos cuando se suscita el conflicto de competencias ante la Junta Arbitral (Cfr; Resolución R17/2012, de 29 de noviembre, expediente 17/2010, Fundamento Cuarto).

Tampoco es posible valorar, por lo mismo, si la actuación desarrollada por las Administraciones durante el procedimiento amistoso, previo al planteamiento del conflicto, resulta o no coherente con la posición y con las alegaciones que ahora hacen valer en este procedimiento arbitral.

El examen del expediente lo que sí permite advertir es el desacuerdo de las Administraciones tributarias (artículo 64. b) del Concierto Económico) respecto de una consulta presentada el 17 de octubre de 2007 a la Diputación Foral de Bizkaia, que pronto perdió -como tal consulta tributaria- su sentido y finalidad [conocer con antelación el criterio administrativo aplicable a la cuestión planteada], y que no llegó a contestarse por la discrepancia surgida con la Administración del Estado, desembocando en el planteamiento del presente conflicto.

Desaparecida la razón de ser y el sentido de la consulta (como uno de los mecanismos a través de los que los Órganos de la Administración tributaria encargados de la aplicación de los tributos cumplen con su deber de información y asistencia a los obligados tributarios) lo que persiste, en cambio, es la discrepancia (el conflicto) entre las Administraciones sobre la cuestión de fondo del que fue su objeto que, en resumidas cuentas, no es otro que la determinación del momento a partir del cual las Administraciones afectadas por el cambio de domicilio fiscal podrán comenzar (la Administración tributaria de destino) o cesar (la Administración de origen) en el ejercicio de sus competencias para la exacción de los impuestos en los que el Concierto Económico atiende al domicilio fiscal como elemento para la atribución o distribución competencial. Y, consecuentemente, el momento a partir del cual el obligado tributario deberá cumplir sus obligaciones y deberes tributarios ante la Administración correspondiente a su nuevo domicilio fiscal.

Por lo tanto, subsistiendo en el presente caso una discrepancia real entre las Administraciones tributarias, a pesar de que la consulta hace años que perdiera para ENTIDAD 1, su interés como tal consulta tributaria [y a pesar del

tiempo transcurrido desde que, con fecha de 6 de junio de 2008, la Administración del Estado formulara observaciones a la propuesta de contestación], habiéndose formalizado ante la Junta Arbitral aquella discrepancia entre Administraciones en el plazo de un mes desde la celebración, el 16 de enero de 2014, de la sesión de la Comisión de Coordinación y Evaluación Normativa en la que no se alcanzó acuerdo (artículo 14 RJACE), procede admitir el conflicto promovido, siendo esta Junta Arbitral competente para su resolución.

**3.-** Adentrándonos ya en la cuestión de fondo, coinciden las Administraciones enfrentadas en identificar la normativa del Concierto Económico que resulta aplicable (los artículos 27 y 43 CE), así como la raíz y el núcleo de la controversia origen del conflicto [la significación y los diferentes efectos que una y otra atribuyen al momento de cumplimiento del deber que la Ley 58/2003, General Tributaria (artículo 48.3) y la Norma Foral General Tributaria de Bizkaia (artículo 47.3) imponen a los obligados tributarios de "declarar" o "comunicar su domicilio fiscal y el cambio del mismo a la Administración Tributaria que corresponda" (artículo 48.3 LGT)]; coincidiendo la normativa tributaria general y foral en señalar que "el cambio de domicilio fiscal no producirá efectos frente a la Administración tributaria hasta que se cumpla con dicho deber de comunicación" (artículo 48.3 LGT); "sin que el cambio de domicilio produzca efectos frente a la Administración tributaria hasta tanto se presente la citada declaración tributaria" (artículo 47.3 NFGT de Bizkaia).

Para la Diputación Foral de Bizkaia y para el resto de las Administraciones representadas en el Órgano de Coordinación Tributaria de Euskadi, "el concepto de domicilio fiscal en el Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco se estructura en función de elementos fácticos cuya concurrencia debe comprobarse en cada supuesto, no existiendo en el articulado del Concierto Económico ninguna exigencia de carácter formal de que esa modificación deba ser objeto de comunicación a las Administraciones correspondientes a los efectos de que despliegue sus efectos".

La Administración del Estado, en cambio, parte de considerar que "el concepto de "domicilio fiscal" a efectos del punto de conexión señalado en el Concierto es el determinado en los artículos 48 de la LGT y 47 de la NFGT del Territorio Histórico de Bizkaia", preceptos que naturalmente habrán de interpretarse conforme a lo dispuesto en el artículo 3.1 del Código Civil ["según el sentido propio de sus palabras atendiendo fundamentalmente al espíritu y finalidad de los mismos"]; y sostiene que "aun admitiendo que la comunicación del domicilio fiscal fuera un elemento no esencial en la determinación del domicilio fiscal, [éste] debe ser comunicado a la Administración tributaria competente a través de la correspondiente declaración tributaria", y sólo producirá efectos para la Administración tributaria a partir del momento de su comunicación.

Entiende, pues, la Diputación Foral de Bizkaia que "el punto más relevante sobre el que existe controversia en el presente procedimiento es la fecha en la que produce sus efectos ante las distintas Administraciones tributarias la modificación del domicilio fiscal realizada por un obligado tributario (...)", y la relevancia que en ello pudiera tener la comunicación formal por el sujeto pasivo a las Administraciones interesadas del cambio de su domicilio fiscal; advirtiendo asimismo la Administración del Estado que la cuestión que origina el presente conflicto "se centra en determinar desde cuándo se considera efectivamente realizado el cambio de domicilio que determina el cambio de competencia".

**4.-** El problema así planteado presenta una doble dimensión o perspectiva, la sustantiva y la probatoria, y, por lo tanto, su resolución pasa por diferenciar ese mismo doble plano no destacado por las Administraciones enfrentadas, y al que tal vez quiere referirse la del Estado cuando distingue entre el domicilio fiscal "fáctico" y el "jurídico".

Un primer plano, material o sustantivo, que atiende a la realidad y efectividad del domicilio fiscal, en este caso, de ENTIDAD 1; esto es, al lugar en el

que la entidad tiene efectivamente centralizada la gestión administrativa y la dirección de sus negocios. Domicilio fiscal que es único, y no múltiple, y en cada caso el que efectivamente es, dependiendo únicamente de las circunstancias fácticas legalmente determinantes de su fijación; pues como ha venido sosteniendo la Administración del Estado en otros conflictos ya resueltos por esta Junta Arbitral, "el domicilio fiscal es un concepto jurídico que responde a circunstancias de hecho (...); el domicilio fiscal es el que es y se ubica en el territorio que proceda en función de donde se lleve a cabo la gestión y dirección efectiva" (Cfr; Resoluciones R14/2013, de 24 de julio, expediente 31/2010 y R 7/2014, de 19 de diciembre, expediente 33/2010. También en otros conflictos la Administración del Estado ha mantenido, con razón, que "el Concierto atribuye la competencia normativa y de inspección a una u otra Administración en función de diversas circunstancias (domicilio fiscal, volumen de operaciones, proporción del volumen de operaciones) que son declaradas por el obligado tributario y que, lógicamente, la Administración Tributaria del Estado [o, en su caso, la Administración Foral correspondiente] puede comprobar"; concluyendo que "es la Ley y no el obligado tributario quien atribuye el ejercicio de la competencia, siendo éste únicamente quien declara las circunstancias en base a las cuales se atribuye" (Cfr; Resolución R17/2012, de 29 de noviembre, expediente 17/2010, Fundamento Segundo).

Un segundo plano, situado en el terreno probatorio, que atiende a la necesidad de las Administraciones tributarias de justificar, como antecedente y presupuesto legitimador de su competencia, el domicilio fiscal de los obligados tributarios cuando este constituya el criterio de atribución o delimitación de competencias entre la Hacienda Estatal y la Foral; debiendo para ello verificar que concurren en su ámbito territorial las circunstancias fácticas determinantes del domicilio fiscal, en este caso, de las personas jurídicas. Pues, como señala el Órgano de Coordinación Tributaria de Euskadi, el domicilio fiscal en el Concierto Económico "se estructura en función de elementos fácticos cuya concurrencia debe comprobarse en cada supuesto", precisamente para verificar la realidad y

efectividad del domicilio declarado y de los cambios de domicilio fiscal que, en su caso, se produzcan, así como el momento a partir del cual tales cambios deben entenderse producidos. En la perspectiva probatoria el problema no está, pues, en determinar cuando se produce materialmente el cambio de domicilio fiscal, sino a partir de cuándo las Administraciones afectadas por el cambio de domicilio pueden considerarlo producido.

**5.-** En el plano sustantivo, el domicilio fiscal es un concepto normativo que en uso de su libertad de configuración el legislador define como "el lugar de localización del obligado tributario en sus relaciones con la Administración tributaria" (artículo 48.1 LGT y artículo 47.1 NFGT de Bizkaia). El Concierto Económico no contiene definición o concepto alguno del domicilio fiscal, al que contempla únicamente desde una perspectiva competencial en cuanto punto de conexión y elemento esencial en el sistema de atribución y reparto territorial del poder tributario y de las competencias de exacción entre la Hacienda Pública estatal y la Administración del Estado y las de los Territorios Históricos del País Vasco. Así se desprende del propio tenor literal de su artículo 43. Cuatro, según el cual "a los efectos del presente Concierto Económico se entenderán domiciliados fiscalmente en el País Vasco: (...) b) Las personas jurídicas y demás entidades sometidas al Impuesto sobre Sociedades que tengan en el País Vasco su domicilio social, siempre que en el mismo esté efectivamente centralizada su gestión administrativa y la dirección de sus negocios. En otro caso, cuando se realice en el País Vasco dicha gestión o dirección. En los supuestos en los que no pueda establecerse el lugar del domicilio de acuerdo con estos criterios, se atenderá al lugar donde radique el mayor valor de su inmovilizado".

Tanto en el Concierto Económico como en la normativa tributaria estatal (artículo 48.2 LGT) y foral (artículo 47.2 NFGT de Bizkaia), el legislador hace coincidir el domicilio social, es decir, el voluntariamente elegido por la persona jurídica, con el domicilio fiscal; de ahí que "lo propio, lo que debería ser, es que domicilio social y domicilio fiscal coincidieran, puesto que la ubicación del domicilio

social resulta trascendente en muchos aspectos, en tanto que incide directamente en la esfera mercantil determinando, por ejemplo, el Registro Mercantil donde corresponde inscribir la sociedad, en el fuero jurisdiccional, relaciones tributarias o la normativa local o autonómica aplicable. En definitiva, el domicilio social de una empresa es el lugar en el que va a centrar su actividad, gestión o administración y que consta en los Estatutos Sociales inscritos en el Registro Mercantil" (Sentencia del Tribunal Supremo de 17 de octubre de 2013, rec. núm. 538/2012, FJ 5º). Pero resulta evidente que la identificación legal del domicilio social con el domicilio fiscal no es incondicionada sino que se supedita a un requisito esencial: que en el domicilio social de la entidad "esté efectivamente centralizada su gestión administrativa y la dirección de sus negocios". De forma que como ha venido reiterando esta Junta Arbitral "[a] la hora de determinar el domicilio fiscal de las personas jurídicas lo que importa no es su domicilio social, el criterio realmente decisorio es donde esté efectivamente centralizada su gestión administrativa y la dirección de sus negocios (...) [Por ello] la localización del domicilio fiscal (...) [es] un hecho que habrá que acreditar probando que tales circunstancias concurren en un determinado lugar". Así se señala, entre otras, en las Resoluciones R4/2009, de 6 de marzo, expediente 5/2008 -confirmada por STS 1341/2010, de 8 de febrero, rec. 191/2009-; R2/2013, de 25 de enero, expediente 02/2010; R3/2013, de 25 de enero, expediente 03/2010; R4/2013, de 25 de enero, expediente 04/2010; R5/2013; de 22 de febrero, expediente 05/2010; R6/2013, de 22 de febrero, expediente 06/2010.

Existe, pues, una preferencia expresa del legislador por el "domicilio efectivo", pues "cuando existe discrepancia entre el domicilio formal [de la entidad] y el lugar en el que realmente desarrolla su actividad, gestión y administración, la normativa fiscal [y la del Concierto Económico] le da preponderancia a esta situación fáctica a los efectos de fijar el domicilio fiscal, con la trascendencia que ello conlleva" (Sentencia del Tribunal Supremo de 17 de octubre de 2013, rec. núm. 538/2012, FJ 5º).

El Tribunal Supremo ha venido resaltando "la importancia que posee la determinación del domicilio fiscal del contribuyente en relación con su situación tributaria", recordando que "las reglas (...) de fijación del domicilio fiscal tienen capital importancia por razones de seguridad jurídica, en orden a la aplicación de los distintos tributos, lugar donde deben practicarse las notificaciones, relaciones de los obligados tributarios con los órganos de la Administración tributaria y determinación de la competencia de estos últimos"; naturaleza y trascendencia general que justifica que "las reglas de determinación del domicilio fiscal s[ean] imperativas (...)" (Sentencias del Tribunal Supremo de 4 de febrero de 2010, rec. 86/2009, FJ 4º; y de 5 de mayo de 2014; rec. 256/2012, FJ 4º, entre otras).

Pero importa destacar que, en el ámbito del Concierto Económico, el domicilio fiscal no sólo constituye "el lugar de localización del obligado tributario en sus relaciones con la Administración tributaria" (artículo 48.1 LGT y artículo 47.1 NFGT de Bizkaia), sino que también determina la sujeción y la vinculación del obligado tributario a una u otra de las Haciendas Territoriales concertadas, al ser el domicilio fiscal punto de conexión esencial en el sistema de atribución y distribución competencial diseñado en el Concierto; es decir, en el sistema de reparto territorial del poder tributario entre la Hacienda Pública del Estado y la de los Territorios Históricos Vascos. Se comprende así que las reglas de determinación del domicilio fiscal sean imperativas y, por lo mismo, indisponibles. De manera que igual que la determinación del domicilio fiscal y, por lo tanto, de las competencias cuya atribución y ejercicio depende del mismo, resulta indisponible para las Administraciones tributarias habida cuenta que, como la Administración del Estado ha sostenido en otros conflictos, "pretender localizar un domicilio fiscal en función del cuál es la Administración tributaria competente para devolver las cuotas del IVA soportado o para obtener el ingreso de las cuotas de IVA devengado no deja de ser una operativa como poco desleal e interesada económicamente" (Cfr., las Resoluciones R14/2013, de 24 de julio, expediente 31/2010 y R 7/2014, de 19 de diciembre, expediente 32/2010); tampoco puede, por identidad de razón, fiarse la determinación y el ejercicio de las competencias

atribuidas en el Concierto Económico al albur del cumplimiento que el obligado tributario decida hacer del deber de comunicar el cambio de su domicilio fiscal, haciéndolas depender, a modo de fuero electivo, de la pura voluntad del interesado. Sin duda alguna "es la Ley y no el obligado tributario quien atribuye el ejercicio de la competencia, siendo éste únicamente quien declara las circunstancias en base a las cuales se atribuye" (Cfr; Resolución R17/2012, de 29 de noviembre, expediente 17/2010, Fundamento Segundo)".

**6.-** Como queda dicho, las Administraciones enfrentadas coinciden en identificar la normativa aplicable para la resolución de la consulta y del conflicto surgido al tiempo de su resolución (artículo 27 y 43 del Concierto Económico), pero la Administración del Estado pretende interpretar e incluso integrar dichos preceptos del Concierto completándolos con la normativa interna de una y otra Hacienda Territorial, en concreto, con los artículos 48 LGT y 47 NFGT; y con base en ellos mantiene que "el concepto de "domicilio fiscal" a efectos del punto de conexión señalado en el Concierto, es el determinado en los artículos 48 de la LGT y 47 de la NFGT del Territorio Histórico de Bizkaia" que expresamente establecen la "clausula de ineficacia del cambio de domicilio fiscal, mientras este no se comunique a las Administraciones Tributarias implicadas". "En esencia -como expone en sus alegaciones la DFB- la Administración General del Estado defiende que la modificación del domicilio fiscal instada por un contribuyente y comunicada a ambas Administraciones afectadas, en este caso, la Agencia Estatal de Administración Tributaria y la Hacienda Foral de Bizkaia, solamente produce sus efectos a partir del momento en que se haya comunicado el mismo a las Administraciones correspondientes mediante la oportuna declaración censal, sin perjuicio de que en algún momento diferente haya concurrido la modificación de los elementos fácticos que dan lugar a la determinación del domicilio fiscal de una entidad (...)".

Con este planteamiento la Administración del Estado elabora un concepto de domicilio fiscal, como punto de conexión del Concierto Económico, a partir de

una exigencia normativa, no concertada, argumentando que "el domicilio fiscal como criterio delimitador de la competencia entre la Hacienda Estatal y la Foral (...), se constituye como un elemento de hecho conceptuado en base a las circunstancias fácticas que se señalan en el Concierto", pero que "al margen del cumplimiento de dichas circunstancias como *prius habilitador*, hay que tener en cuenta también lo preceptuado por el resto de la normativa referida al domicilio fiscal, en concreto, la obligación de comunicación del domicilio fiscal a que se refiere el artículo 48.3 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en adelante LGT, y el artículo 47.3 [debe decir, artículo 47.4] de la Norma Foral 2/2005 de 10 de marzo, General Tributaria del Territorio Histórico de Bizkaia". Con base en todo ello concluye que, aun admitiendo que sea el elemento fáctico el determinante para la regulación del domicilio fiscal, éste "debe ser comunicado a la Administración tributaria competente a través de la correspondiente declaración tributaria", de forma que "el cambio de domicilio producirá efectos para la Administración tributaria a partir del momento en que se haya comunicado el mismo" (Véanse, las resoluciones R12/2015, expediente 30/2014, FD 7º; R8/2015, expediente 33/2014, FD 8º, ambas de 19 de junio de 2015; y R16/2015, de 19 de octubre, expediente 14/2015, Antecedente 3).

Sin embargo, una cosa es que las normas del Concierto se interpreten "de acuerdo con lo establecido en la Ley General Tributaria para la interpretación de las normas tributarias" (artículo 2. Dos del Concierto Económico), teniendo en cuenta, claro está, la remisión que tanto la LGT (artículo. 12.1 ) como la NFGT de Bizkaia (artículo 11.1) efectúa a lo dispuesto en el apartado 1 del artículo 3 del Código Civil; y otra bien distinta que, como parece entender en este caso la Administración del Estado, sea el Concierto Económico el que deba interpretarse a la luz de normativa tributaria interna de cada Hacienda territorial y, en su caso, integrarse con ella, cuando lo cierto es que el Concierto debe ser interpretado atendiendo fundamentalmente a sus principios, y no conforme a remisiones a normas situadas fuera del ámbito de la concertación.

Y es evidente, por otra parte, como advierte la Diputación Foral de Bizkaia, que "conforme a los parámetros que rigen nuestro Ordenamiento constitucional, no cabe alterar por medio del ejercicio de las propias competencias el alcance de la concertación establecida en el Concierto Económico". No en vano, el legislador estatal se ha cuidado de señalar en el artículo 1.1 de la Ley General Tributaria que "[l]o establecido en esta ley se entenderá sin perjuicio de lo dispuesto en las leyes que aprueban el Convenio y el Concierto Económico en vigor, respectivamente, en la Comunidad Foral de Navarra y en los Territorios Históricos del País Vasco". Y desde luego que, como señala el Órgano de Coordinación Tributaria de Euskadi, entre los criterios previstos en los artículos 27 y 43 del Concierto Económico "no se incluye ninguna cláusula de ineficacia del cambio de domicilio fiscal mientras éste no sea comunicado a las Administraciones; pues "del incumplimiento de un deber formal, como es la notificación del cambio de domicilio fiscal, podrían derivarse consecuencias sancionadoras, pero no puede suponer una alteración de la distribución competencia! prevista en el Concierto Económico".

**7.-** El Tribunal Supremo (STS de 5 de junio de 2014, rec. 2572/2012) y la Audiencia Nacional (Sentencias de 21 de mayo de 2012, rec. 364/2011, y de 13 de junio de 2013, rec. 299/2010, FJ 3º) vienen considerando una mera obligación formal la comunicación del cambio de domicilio fiscal por parte del obligado tributario, de modo que su incumplimiento no afecta a la realidad del cambio si este efectivamente se produce; afirmando que "la preferencia por el domicilio efectivo que se deriva del tantas veces citado precepto legal [artículo 48 Ley 58/2003, General Tributaria] no se supedita a su notificación fehaciente a la Administración" (SAN de 13 de junio de 2013, rec. 299/2010, FJ 3º). En efecto, la norma que impone a los obligados tributarios el deber de comunicar el cambio de domicilio fiscal es "una norma de protección de la Administración financiera, dirigida a procurar una gestión tributaria ágil, dispensando a la Administración de la búsqueda del domicilio real del interesado y haciendo recaer la falta de diligencia sobre el interesado que la cometió" (Sentencia del Tribunal Supremo de 28 de mayo de 2001, Rec. núm. 1962/1996, FJ 3º). De ahí que ante la omisión

deliberada o negligente por el sujeto pasivo de la obligación de comunicar el cambio de domicilio, nuestro Ordenamiento jurídico no ordene ni prevea que tal omisión deba ser sufrida por la Administración ni tampoco suplida por ella, llevando a cabo "largas, arduas y complejas indagaciones ajenas a su función" (SSTC 133/1986, de 29 de octubre, FJ 4º, y 188/1987, de 27 de noviembre, FJ 2º).

También con relación al artículo 47.4 de la NFGT de Bizkaia tiene reconocido el Tribunal Superior de Justicia del País Vasco que "las consecuencias de la falta de comunicación del cambio de domicilio las limita la Norma Foral a que a efectos de notificaciones se podrá tener por subsistente el anterior, limitación esta que obedece a que será la Ley del Concierto y las que regulen los distintos tributos y obligaciones tributarias formales las que puedan concretar los efectos sustantivos a que pudiese haber lugar, y limitación que es también coherente con el concepto y finalidad del domicilio que mantiene la propia Norma Foral (...). Por lo demás, la Norma Foral no impone que se mantenga el domicilio anterior en todo caso a efecto de notificaciones sino que faculta que así sea, y esta facultad responde a la doctrina constitucional y jurisprudencial conforme a la cual, la Administración habrá de intentar notificar personalmente al obligado en aquellos domicilios que le consten. En el supuesto en estudio la omisión de comunicar la variación del domicilio fiscal no tiene trascendencia sobre el régimen sustantivo del tributo pues, como hemos visto, el cambio origina que automáticamente la exacción competa a la Administración de destino (...)". (Sentencias núm. 561/2012, de 6 de julio, rec. 942/2010, FJ 3º, y núm. 325/2014, de 7 de julio, rec. 631/2012, FJ 3º).

Entiende por todo ello esta Junta Arbitral que "la determinación de la Administración competente para la exacción del Impuesto sobre el Valor Añadido en el supuesto planteado, debe realizarse mediante la aplicación de las reglas contenidas en los artículos 27 y 43 del Concierto Económico con el País Vasco, entre las que no se incluye ninguna cláusula de ineficacia del cambio de domicilio fiscal mientras éste no se comuniqua a las Administraciones tributarias implicadas;

de manera que las modificaciones del domicilio fiscal de los contribuyentes producen sus efectos desde que se hayan producido las alteraciones de los elementos fácticos en los que se basa el concepto normativo de domicilio fiscal, sin ser relevante a estos efectos la comunicación del cambio de domicilio fiscal a las Administraciones tributarias" (Resoluciones R8/2015 y R12/2015, de 19 de octubre); sin perjuicio –añadimos ahora- de la relevancia que, a efectos probatorios, tenga para las Administraciones interesadas la comunicación del domicilio fiscal o del cambio del mismo efectuada por el obligado tributario en la declaración censal o en cualquiera de las declaraciones que presente en el cumplimiento de sus obligaciones y deberes tributarios.

**8.-** En efecto, desde la perspectiva probatoria, no hay que perder de vista que siendo la competencia presupuesto y requisito esencial para la validez y legalidad de los actos (recayendo sobre la Administración la carga indeclinable de probar que concurre en cada caso el presupuesto de hecho que le habilita para ejercer la legalmente atribuida), cuando él domicilio fiscal constituya punto de conexión y criterio de atribución de competencias en el ámbito del Concierto Económico la Administración tributaria que se considere competente deberá justificar el ejercicio de su competencia acreditando en cada supuesto la concurrencia de los elementos fácticos determinantes del domicilio fiscal, en este caso, de las personas jurídicas; esto es, el lugar donde "esté efectivamente centralizada su gestión administrativa y la dirección de sus negocios". Pero como las Administraciones desconocen, en principio, el lugar donde efectivamente concurren las circunstancias fácticas determinantes del domicilio fiscal del obligado tributario, el legislador, "dispensando a la Administración de la búsqueda del domicilio real del interesado", le impone a éste una obligación formal de información consistente en declarar o comunicar su domicilio fiscal y el cambio del mismo a la Administración tributaria que corresponda (artículo 48.3 Ley 58/2003, General Tributaria y artículo 47.3 NFGT de Bizkaia). En el ámbito del Concierto Económico, se impone a "los sujetos pasivos del Impuesto de Sociedades (...) [y a] los establecimientos permanentes de entidades no residentes (...) [la obligación de

comunicar] a ambas Administraciones los cambios de domicilio fiscal que originen modificaciones en la competencia para exigir este Impuesto" (artículo 43. Cinco).

Resulta, pues, que la Administración tributaria conoce, en principio, el domicilio fiscal del obligado tributario gracias y a través de la declaración o comunicación que este hace de su domicilio social y, en principio, la Administración habrá de estar y pasar por el domicilio declarado, no sólo por el principio de buena fe que rige las relaciones de las Administraciones públicas con los ciudadanos (artículo 3.1 Ley 30/1992, de 26 de noviembre), y que induce a presumir que estos cumplen correcta y legalmente sus obligaciones legales, sino también por la presunción legal de certeza y veracidad de los datos de hecho contenidos en cualquiera de las declaraciones tributarias presentadas por los obligados tributarios en el cumplimiento de sus obligaciones y deberes (artículo 108.4 LGT y artículo 106.4 NFGT de Bizkaia); o, en fin, por la propia presunción legal de coincidencia del domicilio fiscal con el domicilio social declarado que obliga a considerar, salvo prueba en contrario, que es en el domicilio social de la entidad donde está efectivamente centralizada la gestión administrativa y la dirección de sus negocios.

Pero nada de lo anterior autoriza a concluir que, en el ámbito del Concierto Económico, a la comunicación formal del domicilio fiscal o del cambio del mismo deba atribuírsele una suerte de eficacia constitutiva, como si la concurrencia de las circunstancias fácticas determinantes de su localización fuera un requisito legal necesario ("*prius habilitador*", en los términos de la Administración del Estado), pero insuficiente para la eficacia del domicilio fiscal o del cambio del mismo, condicionada uno y otro a su comunicación formal a la Administración correspondiente.

Nada cuesta comprobar que "a los efectos del (...) Concierto Económico", los elementos fácticos necesarios y suficientes para determinar el domicilio fiscal como punto de conexión para el reparto competencial, son los establecidos en su

artículo 43. Cuatro, sin que exista fundamento o razón jurídica alguna para interpretar que la eficacia del domicilio fiscal o del cambio del mismo deba diferirse al momento de cumplimiento de la obligación de comunicación que para los sujetos pasivos del Impuesto sobre Sociedades y los establecimientos permanentes de entidades no residentes, se impone en el apartado Cinco del mismo artículo, o de las obligaciones de comunicación previstas en la normativa tributaria de las respectivas Haciendas Territoriales (LGT, NFGT y disposiciones de desarrollo); y parece razonable entender que si el Concierto Económico hubiera querido atribuirle a la comunicación del cambio de domicilio fiscal los efectos que pretende la Administración del Estado, lo hubiera establecido así expresamente.

En definitiva, el domicilio fiscal es único y en cada caso el que efectivamente es, dependiendo de las circunstancias fácticas determinantes de su fijación, sin que su realidad y efectividad se condicione a su comunicación formal a la Administración o Administraciones interesadas, que no sólo podrán comprobar la veracidad o realidad del que se venía declarando sin aguardar a que el obligado tributario les comunique el cambio, sino que también podrán comprobar la efectividad del cambio de domicilio fiscal comunicado y acordar su retroacción, fijando el momento del pasado a partir del cual surte efecto dicho cambio y que no puede ser otro que aquél en el que concurren las circunstancias y los elementos fácticos que determinan el nuevo domicilio; teniendo reconocido esta Junta Arbitral que "la retroacción del cambio de domicilio fiscal determina el momento a partir del cual se produce, en su caso, la modificación de las competencias de las Administraciones tributarias concurrentes sobre el obligado tributario interesado" (Resoluciones R16/2012, de 29 de noviembre, expediente 24/2010, FD 3º; R18/2012, de 27 de diciembre, expediente 19/2010; FD 8º).

**9.-** No puede perderse de vista, en fin, que es el propio Concierto Económico el que prevé que cuando "las personas físicas residentes en territorio común o foral (...) pas[en] a tener su residencia habitual de uno al otro, cumplimentarán sus obligaciones tributarias de acuerdo con la nueva residencia, cuando esta actúe

como punto de conexión, a partir de este momento" (artículo 43. Siete); habiendo mantenido el Tribunal Supremo que "una interpretación lógica y sistemática del Concierto Económico nos inclina a defender que el régimen fiscal previsto para las personas físicas en los supuestos del cambio de domicilio fiscal es el que debe aplicarse en los casos en que, en iguales circunstancias de cambio de domicilio, el obligado tributario sea una persona jurídica. Las consecuencias del cambio de domicilio de la entidad se producen, pues, a partir del momento del cambio, por aplicación analógica de lo dispuesto para las personas físicas en el art. 43. Siete del Concierto. Hasta ese momento la competencia debe pertenecer a la Administración que la ostentaba con anterioridad a dicho cambio" (Sentencia del Tribunal Supremo de 30 de marzo de 2011, rec. núm. 538/2009, FJ 4°).

En el caso del Impuesto sobre el Valor Añadido, siendo este "un impuesto de devengo instantáneo, ello implica que el sujeto pasivo deba incluir en las declaraciones-liquidaciones periódicas que presente en cada Administración competente los IVAs devengados hasta el momento del cambio de domicilio, deduciendo los IVAs (que originen derecho a deducción) igualmente soportados hasta dicho momento; siendo la diferencia «neta» resultante lo que determina el importe de «exacción» respecto al que sería competente cada Administración" (Sentencia del Tribunal Supremo de 30 de marzo de 2011, rec. núm. 538/2009, FJ 4°).

En el ámbito del Concierto Económico, pues, las Administraciones tributarias no están condicionadas en el ejercicio de sus competencias a la comunicación que el sujeto pasivo haga de su domicilio fiscal o del cambio del mismo. En virtud de la presunción legal de certeza de los datos y elementos de hecho consignados en las declaraciones tributarias (entre ellas, la declaración censal del domicilio fiscal), las Administraciones deberán dar por cierto y estar al domicilio fiscal declarado, pero nada impide que si dudan de su realidad y efectividad, o si consideran que concurre el supuesto de hecho constitutivo de un cambio de domicilio fiscal no existiendo la comunicación preceptiva del obligado

tributario, puedan iniciar las actuaciones de comprobación que correspondan para rectificar el domicilio fiscal y/o modificar (anticipándolo o difiriéndolo) el momento del cambio de domicilio. De modo que, como sostiene con razón la Administración del Estado, sólo destruyendo la presunción de certeza de la declaración podrá desvirtuarse la eficacia del domicilio fiscal declarado, aportando la prueba en contrario a través de los procedimientos y formas legalmente establecidos.

En su virtud, la Junta Arbitral

### **ACUERDA**

**1°.-** La determinación de la Administración competente para la exacción del Impuesto sobre el Valor Añadido en el supuesto planteado, debe realizarse mediante la aplicación de las reglas contenidas en los artículos 27 y 43 del Concierto Económico con el País Vasco, entre las que no se incluye ninguna cláusula de ineficacia del cambio de domicilio fiscal mientras éste no se comunique a las Administraciones tributarias implicadas, de manera que las modificaciones del domicilio fiscal de los contribuyentes producen sus efectos desde que se hayan producido las alteraciones de los elementos fácticos en los que se basa el concepto normativo de domicilio fiscal, sin ser relevante a estos efectos la comunicación del cambio de domicilio fiscal a las Administraciones tributarias; sin perjuicio de la relevancia que, a efectos probatorios, tenga para las Administraciones interesadas la comunicación del domicilio fiscal o del cambio del mismo efectuada por el obligado tributario en la declaración censal o en cualquiera de las declaraciones que presente en el cumplimiento de sus obligaciones y deberes tributarios.

**2°.-** La terminación y el archivo de las actuaciones.

**3°.-** Notificar el presente Acuerdo a la Comisión de Coordinación y Evaluación Normativa y a las Administraciones comparecidas en este procedimiento (la

Administración del Estado, la Diputación Foral de Bizkaia y la Diputación Foral de Gipuzkoa).